



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.K., vertreten durch Fasching Steuerberatungsges. m.b.H., 4791 Rainbach, Rainbach 35, vom 13. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 31. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 (Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 16.01.2007) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben, der angefochtene Besche

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) sprach am 14.02.2005 persönlich beim Finanzamt vor, worüber ein Aktenvermerk angefertigt wurde, der im Wesentlichen folgenden Inhalt aufweist: Er habe in Deutschland ein langes Verfahren zur Erlangung einer deutschen Pension geführt, das im Dezember 2004 positiv für ihn ausgegangen sei. Ergebnis sei gewesen, dass er laut Rentenbescheid vom 12.01.2005 rückwirkend ab 1.11.2001 eine Pension von monatlich 397,67 € erhalte. Bisher seien noch keine Auszahlungen erfolgt.

Im Finanzamtsakt befindet sich – angeheftete an den besagten Aktenvermerk – die Kopie eines Rentenbescheides der Landesversicherungsanstalt Oberbayern vom 12.01.2005. Aus diesem geht hervor, dass der Bw. beginnend ab 1.11.2005 Anspruch auf eine monatliche Rente iHv 397,67 € wegen teilweiser Erwerbsminderung bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres hat. Die Nachzahlung für den Zeitraum 1.11.2001 bis 28.02.2005 beträgt laut diesem Bescheid 15.758,13 €.

Laut den Daten des elektronischen Abgabensinformationssystems (AIS) der Finanzverwaltung reichte der Bw. die Einkommensteuererklärung für 2005 am 14.12.2006 elektronisch ein. In dieser Erklärung war keine Eintragung hinsichtlich der angeführten deutschen Pensionszahlungen (die gemäß Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland im Rahmen des so genannten Progressionsvorbehaltes zur Berechnung des auf die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes zu berücksichtigen sind) enthalten. Am 15.12.2006 versendete das Finanzamt an den Bw. einen Bedenkenvorhalt und ersuchte um Ergänzung der Steuererklärung für die Einkommensteuer (ESt) 2005 im Punkt "deutscher Pensionsbescheid für 2005".

Daraufhin übermittelte der Bw. dem Finanzamt am 9.01.2007 eine "Mitteilung zur Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung" der LVA Oberbayern betreffend "Rentenzahlungsbetrag ab 1.07.2005 – Rente wegen Erwerbsminderung". Daraus geht hervor, dass ab 1.07.2005 der Rentenzahlungsbetrag 397,67 € betrug.

In der Folge erließ das Finanzamt am 16.01.2007 einen Einkommensteuerbescheid für 2005, in welchen es für die Ermittlung des auf die inländischen Einkünfte anzuwenden Steuersatzes (in Anwendung des Progressionsvorbehaltes) ausländische Einkünfte iHv 3.976,70 € berücksichtigte (= der für die Monate März bis Dezember gezahlte Betrag an deutscher Erwerbsminderungsrente von monatlich 397,67 €).

Am 31.07.2007 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293b BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2005. In diesem Bescheid berücksichtigte das Finanzamt für die Ermittlung des auf die inländischen Einkünfte anzuwenden Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) ausländische Einkünfte iHv 19.734,83 € (neben den Zahlungen an Erwerbsminderungsrente für die Monate März bis Dezember 2005 iHv 3.976,70 € auch die Nachzahlung dieser Rente für den Zeitraum November 2001 bis Februar 2005 iHv 15.758,13 €).

Der Bw. erhob gegen den Berichtigungsbescheid vom 31.07.2007 rechtzeitig Berufung (Schriftsatz vom 13.12.2007) und begründete diese mit Argumenten, die er in einem späteren Schriftsatz wieder ausdrücklich zurücknahm, sodass diese Begründung für das gegenständliche keine Relevanz mehr hat, weshalb sie hier nicht näher angeführt werden.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 31.01.2008 erklärte der Bw., dass er die ursprüngliche Berufungsbegründung (laut Berufung vom 13.12.2007) nicht mehr aufrecht erhalte und die Berufung stattdessen im Wesentlichen wie folgt begründe:

Aufgrund des Erlasses des BMF vom 9.01.2008, Zahl BMF-010103/0062-V112007, der den § 293 BAO betreffe, habe er sich auch mit den Bestimmungen des § 293b BAO eingehend beschäftigt.

Dabei habe er festgestellt, dass der gegenständliche Bescheid mit der Begründung der

Übernahme von offensichtlichen Unrichtigkeiten aus der Steuererklärung geändert worden sei. Diese Begründung sei nicht richtig. Es sei zwar richtig, dass in der Steuererklärung die ausländischen Pensionseinkünfte nicht angeführt worden seien. Dies sei jedoch vom Finanzamt bereits im Erstbescheid vom 16.01.2007 festgestellt worden und das Finanzamt habe die ausländischen Einkünfte abweichend von der Steuererklärung in Höhe von 3.976,70 € angesetzt. Die Unrichtigkeit sei also bereits spätestens am 16.01.2007 erkannt und entsprechend im Bescheid verarbeitet worden. Die Berichtigung mit Bescheid vom 31.07.2007 könne somit nicht mehr auf der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Erklärung beruhen, da diese Unrichtigkeit - wie gesagt - bereits am 16.01.2007 erkannt worden sei. Die Übernahme einer Unrichtigkeit würde vorliegen, wenn der Betrag 0,00 € aus der Erklärung übernommen worden wäre. Dies sei jedoch eindeutig nicht der Fall. Es liege somit aufgrund der Aktenlage eindeutig keine Übernahme einer Unrichtigkeit aus der Erklärung im Sinne des angewendeten § 293b BAO vor. Der Bescheid vom 31.07.2007 sei somit rechtswidrig ergangen. Ersucht werde daher um ersatzlose Aufhebung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides 2005 vom 31.07.2007. Sollte dieses Rechtsmittel zur Entscheidung an den UFS vorgelegt werden, werde nochmals die Anberaumung eines Erörterungstermines sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In einer ergänzenden Eingabe an die Berufungsbehörde vom 7.05.2008 führte der Bw. im Wesentlichen aus:

Bei der Entscheidung über die Berufung sollte auch das Erkenntnis des VwGH vom 25.06.2007, 2002/14/0100, Berücksichtigung finden (in der Beilage finde sich eine Kopie aus der ÖStZB 2008/40). Darin werde Folgendes ausgeführt:

Wurde iZm mit einer Veranlagung ein Vorhalteverfahren durchgeführt, kann nicht mehr davon gesprochen werden, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit bei der Veranlagung übersehen wurde. Der entsprechende Vorhalt zeigt unabhängig davon, ob ein ergänzendes Ermittlungsverfahren überhaupt erforderlich war, jedenfalls auf, dass im Rahmen der entsprechenden Veranlagung nicht eine Unrichtigkeit übersehen, sondern zumindest Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung entstanden waren. Von einer Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung kann in einem solchen Fall keine Rede sein.

Auch im Berufungsfall sei ein Vorhalteverfahren durchgeführt worden. Aus dessen Ergebnis sei das Vorliegen von ausländischen Einkünften in voller Höhe ersichtlich gewesen. Es liege somit der gleiche Sachverhalt wie im o.a. Erkenntnis vor. Eine Berichtigung nach § 293b BAO wegen der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung sei somit auch im Lichte der VwGH-Rechtsprechung nicht zulässig.

Weiters gehe er auch auf andere theoretisch mögliche Verfahrenstitel der BAO ein:

### 1. Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO.

In diesem Fall müsste eine Tatsache neu hervorkommen. Da die Tatsache des Vorliegens von ausländischen Einkünften bereits aus dem Vorhalteverfahren im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bekannt gewesen sei, komme eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach dieser Gesetzesbestimmung auch keinesfalls in Betracht.

### 2. Berichtigung nach § 293 BAO.

Dazu werde auf den Erlass des BMF, GZ BMF-010103/002-V112007, vom 9.01.2008, verwiesen. Darin werde eindeutig im Punkt 1.1. letzter Absatz ausgeführt, dass § 293 BAO nicht anwendbar sei für z.B. durch Übersehen von Aktenteilen entstandene Fehler. Auf die dort zitierte Rechtsprechung werde verwiesen.

Da im vorliegenden Fall wiederum eindeutig aus den Akten hervorgehe, dass der Umstand des Vorliegens von ausländischen Einkünften aus dem durchgeführten Vorhalteverfahren bekannt gewesen sei, habe die Behörde bei der Erlassung des Erstbescheides eindeutig Aktenteile übersehen. Somit komme eine Berichtigung nach dieser Gesetzesbestimmung ebenfalls nicht in Betracht.

### 3. Bescheidaufhebung nach § 299 BAO.

Eine Bescheidaufhebung nach dieser Gesetzesbestimmung in Zusammenhang mit § 302 Abs. 1 BAO sei nur innerhalb einer Jahresfrist nach Bescheidbekanntgabe zulässig. Da der Erstbescheid am 16.01.2007 erlassen worden sei, wäre diese Frist bereits abgelaufen. Eine Bescheidaufhebung nach dieser Gesetzesbestimmung sei daher ebenfalls nicht mehr möglich. Der UFS werde ersucht, diese Überlegungen in die Entscheidung einfließen zu lassen, damit bei einer eventuellen Stattgabe der Berufung die Behörde erster Instanz nicht unnötig weitere unhaltbare Bescheide erlasse.

## ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **I) Sachverhalt**

Strittig ist, ob das Finanzamt berechtigt war, den (Erst-) Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2005 vom 16.01.2007 gemäß der Bestimmung des § 293b BAO abzuändern.

In der Steuererklärung für 2005 gab der Bw. die strittigen ausländischen Rentenbezüge nicht an. Allerdings war dem Finanzamt auf Grund einer persönlichen Vorsprache des Steuerpflichtigen am 14.02.2005 und auf Grund des anlässlich dieser Vorsprache vom Finanzamt zu den Akten genommenen deutschen Rentenbescheides (vom 12.01.2005) bekannt, dass der Bw. ab 1.03.2005 Anspruch auf laufende monatliche Rentenzahlungen von 397,67 € sowie auf eine Rentennachzahlung für den Zeitraum November 2001 bis Februar 2005 von 15.758,13 € hatte.

Das Finanzamt versendete am 15.12.2006 - vor Erlassung des Erstbescheides (= Bescheid

vom 16.01.2007) - an den Bw. einen Ergänzungsauftrag mit dem Ersuchen um Vorlage des "deutschen Pensionsbescheides für 2005" und der Bw. legte darauf hin eine "Mitteilung zur Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung" vor, aus welcher ein Rentenbezug ab 1.07.2005 iHv monatlich 397,67 € hervorgeht.

Im Einkommensteuerbescheid vom 16.01.2007 berücksichtigte das Finanzamt für Zwecke der Berechnung des auf das inländische Einkommen anzuwendenden Steuersatzes (des so genannten Progressionsvorbehaltes) lediglich den deutschen Rentenbezug für den Zeitraum März bis Dezember 2005 iHv 3.976,70 €.

Im gem. § 293b BAO geänderten Bescheid vom 31.07.2007 berücksichtigte das Finanzamt neben den deutschen Rentenbezügen für März bis Dezember 2005 auch die Rentennachzahlung für den Zeitraum November 2001 bis Februar 2005 iHv 15.758,13 €; die Summe der für Zwecke des Progressionsvorbehaltes berücksichtigten deutschen Rentenbezüge beträgt daher nach diesem Bescheid 19.734,83 €.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt und aus den Angaben des Bw. im Berufungsverfahren.

## **II) Rechtliche Erwägungen**

Die Bestimmung des § 293b BAO lautet:

*"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht."*

Zur Frage, wann eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung vorliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 2003/15/0110 vom 16.12.2003, Folgendes ausgesprochen:

Die Bestimmung des § 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (Hervorhebung durch die Berufungsbehörde). Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor.

Das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit ist nach dieser Rechtsprechung somit aus Sicht der Behörde zu beurteilen. Sie liegt demnach vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich (Hervorhebung durch die Berufungsbehörde) deutlich erkennbar ist.

Im Berufungsfall besteht die dem berichtigten Bescheid anhaftende Rechtswidrigkeit darin, dass deutsche Rentenbezüge, die dem Bw. 2005 zugeflossen sind, entgegen den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen (Art. 18 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland, BGBl III 2002/182) für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes nur teilweise (lediglich hinsichtlich der Rentenbezüge für März bis Dezember 2005) berücksichtigt wurden. Der Bw. hat die deutschen Rentenbezüge zwar in der –elektronisch eingereichten – Einkommensteuererklärung für 2005 nicht angegeben, dem Finanzamt war allerdings der deutsche Rentenbescheid vom 12.01.2005 bekannt. Dies auf Grund des Umstandes, dass der Bw. dem Finanzamt bereits anlässlich einer persönlichen Vorsprache im Februar 2005 eine Kopie dieses Bescheides ausgehändigt hat. Aus diesem Bescheid ist einerseits der Anspruch auf laufende Rentenzahlungen ab März 2005 (iHv monatlich 397,67 €) ersichtlich und andererseits geht daraus hervor, dass der Bw. einen Nachzahlungsanspruch (für den Zeitraum November 2001 bis Februar 2005) iHv 15.758,13 € hatte. Der Zeitpunkt der Auszahlung dieses Nachzahlungsbetrages ist allerdings daraus nicht ersichtlich.

Auch aus der über Vorhalt des Finanzamtes (vom 15.12.2006) vom Bw. am 9.01.2007 übermittelten Leistungsmitteilung der LVA Oberbayern ist der Zeitpunkt der Auszahlung der besagten Rentennachzahlung nicht ersichtlich. Der Bw. hat die Einbeziehung dieser Rentennachzahlung in die Berechnung des Progressionsvorbehaltes jedoch in der gegenständlichen Berufung nicht bestritten sodass davon auszugehen ist, dass der Zufluss dieses Betrages im Jahr 2005 erfolgte. Der Umstand des Zuflusses dieser Nachzahlung im Jahr 2005 war dem Finanzamt somit erst mit Erhebung der Berufung gegen den Berichtigungsbescheid (=Berufung vom 13.12.2007, beim Finanzamt eingelangt am 17.12.2007) mit Gewissheit bekannt, sodass von einer offensichtlichen Unrichtigkeit des Erstbescheides (vom 16.01.2007) nicht gesprochen werden kann.

Auch die Versendung eines Ergänzungsauftrages durch das Finanzamt (im Dezember 2006) - vor Erlassung des Erstbescheides vom 16.01.2007 - indiziert, unabhängig davon, ob ein ergänzendes Ermittlungsverfahren überhaupt notwendig war, dass im Rahmen der Veranlagung nicht eine offensichtliche Unrichtigkeit übersehen wurde, sondern dass das Finanzamt zumindest Zweifel an der Höhe der in die Berechnung des Progressionsvorbehaltes einzubeziehenden deutschen Rentenbeträge hatte. Nach dem VwGH-Erkenntnis 2002/14/0100 vom 25.06.2007, kann in einem derartigen Fall – nämlich wenn das Finanzamt vor Erlassung des gem. § 293b berichtigenden Bescheides ein ergänzendes Ermittlungsverfahren durchführt

- von der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung keine Rede sein.

Der Berufung gegen den gem. § 293b BAO ergangenen berichtigenden Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 31.07.2007 war somit stattzugeben, weil aus den dargestellten Gründen die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung nach der besagten gesetzlichen Bestimmung nicht vorlagen.

Mit der Beseitigung des angefochtenen Bescheides durch die gegenständliche Berufungsentscheidung tritt der berichtigte Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 16.01.2007 wieder in den Rechtsbestand.

Zu den Ausführungen des Bw. hinsichtlich anderer Verfahrenstitel für eine allfällige Bescheidänderung (Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO, Bescheidberichtigung gem. § 293 BAO sowie Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO) wird Folgendes angemerkt: Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist ausschließlich die Prüfung der Zulässigkeit der vom Bw. bekämpften Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO. Auf theoretisch mögliche Verfahrenstitel zu Abänderung des Erstbescheides hinsichtlich Einkommensteuer für 2005 ist daher in diesem Verfahren nicht einzugehen.

Zum Antrag auf mündlichen Verhandlung:

Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sind gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO in der Berufung oder im Vorlageantrag zu stellen. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (siehe Ritz, BAO-Kommentar, § 284, Rz 2, und die dort zitierte Judikatur). Der erst in der Berufungsergänzung vom 31.01.2008 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist demnach verspätet.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. April 2011